



Sygn. akt V CSK 407/10

WYROK
W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 6 października 2011 r.

Sąd Najwyższy w składzie :

SSN Krzysztof Pietrzykowski (przewodniczący,
sprawozdawca)

SSN Mirosław Bączyk

SSA Marek Machnij

w sprawie z powództwa Gminy J.

przeciwko "B." S.A. w W. (dawniej: "B. D."

S.A. w W.)

o zapłatę,

po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w Izbie Cywilnej

w dniu 6 października 2011 r.,

skargi kasacyjnej strony pozwanej od wyroku Sądu Apelacyjnego

z dnia 29 kwietnia 2010 r.,

1. **uchyla zaskarżony wyrok w punktach 1 i 3 (pierwszym i trzecim) i oddala apelację;**
2. **obciąża powódkę kosztami postępowania apelacyjnego i kasacyjnego, pozostawiając szczegółowe wyliczenie referendarzowi sądowemu w Sądzie Okręgowym w J.**

Uzasadnienie

Gmina J. wniosła o zasądzenie od B. D. S.A. z siedzibą w W. kwoty 3 899 344,07 zł z ustawowymi odsetkami.

Wyrokiem z dnia 16 listopada 2009 r. Sąd Okręgowy oddalił powództwo. Ustalił, że strony zawarły dnia 6 stycznia 2005 r. umowę o roboty budowy budowlane na kwotę 14 142 197,29 euro. Paragraf 6 ust. 1 ówczesnie obowiązującego rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 97, poz. 970 ze zm.; dalej: „rozp. MF z dnia 27 kwietnia 2004 r.”) przewidywał obniżenie stawki podatku wymienionej w art. 41 ust. 1 i 2 oraz art. 146 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.; dalej: „ustawa o VAT”) do wysokości 0% przy świadczeniu usług zarejestrowanych podatników oraz imporcie usług nabywanych ze środków bezzwrotnej pomocy zagranicznej, o której mowa w ust. 3 i 4, jeżeli została zawarta pisemna umowa o świadczenie tych usług zarejestrowana przez Urząd Komitetu Integracji Europejskiej. Powódka wystąpiła do Urzędu Komitetu Integracji Europejskiej o zarejestrowanie m.in. umowy z dnia 6 stycznia 2005 r. zawartej między stronami. Decyzją z dnia 26 marca 2007 r. Urząd Komitetu Integracji Europejskiej odmówił zarejestrowania tej umowy. Po złożonym odwołaniu Przewodniczący Komitetu Integracji Europejskiej postanowieniem z dnia 10 maja 2007 r. utrzymał w mocy decyzję odmowną. Wojewódzki Sąd Administracyjny w W. wyrokiem z dnia 30 października 2007 r. stwierdził nieważność zaskarżonego postanowienia oraz poprzedniej decyzji Urzędu Komitetu Integracji Europejskiej z dnia 26 marca 2007 r. W dniu 7 marca 2008 r. umowa stron z dnia 6 stycznia 2005 r. została zarejestrowana w Urzędzie Komitetu Integracji Europejskiej. W związku z wykonaniem kontraktu pozwana wystawiła w okresie od 2005 r. do 2008 r. 14 faktur VAT na łączną kwotę 14 844 000,38 euro i 5 732 235,54 zł podatku VAT, która ta kwota została zapłacona. Po zarejestrowaniu umowy w Urzędzie Komitetu Integracji Europejskiej powódka pismem z dnia 29 grudnia 2008 r. zwróciła się do pozwanej o dokonanie korekty w zakresie naliczonego podatku VAT w wystawionych fakturach przez wpisanie stawki podatku 0% i dokonanie zwrotu na rzecz Gminy J. kwoty 3 899 344,01 zł (wartość podatku VAT po odjęciu udziału

własnego). W odpowiedzi z dnia 14 stycznia 2009 r. pozwana stwierdziła, że nie może zwrócić tych pieniędzy, powołując się na stanowisko Dyrektora Izby Skarbowej w W. zawarte w interpretacji indywidualnej z dnia 1 października 2008 r., iż nie ma gwarancji, że B. S.A. otrzyma zwrot nadpłaconego podatku.

Sąd Okręgowy uznał, że żądanie powódki zwrotu nadpłaconego podatku nie jest zasadne, gdyż umowa łącząca strony została prawidłowo wykonana. Nie było także podstaw do zasądzenia zwrotu kwoty wskazanej w pozwie na podstawie art. 410 k.c. jako świadczenia nienależnego, gdyż strona pozwana nie jest wzbogacona po odprowadzeniu podatku do Urzędu Skarbowego.

Powódka wniosła apelację od wyroku Sądu Okręgowego.

Sąd Apelacyjny wyrokiem z dnia 29 kwietnia 2010 r. zmienił zaskarżony wyrok w ten sposób, że zasądził od pozwanej na rzecz powódki 3 899 344,01 zł z odsetkami i 107 200 zł tytułem zwrotu kosztów postępowania, zaś w pozostałej części powództwo oddalił, oddalił apelację w pozostałej części oraz zasądził od pozwanej na rzecz powódki 105 400 zł tytułem zwrotu kosztów postępowania apelacyjnego. Przyjął, że zapłacona przez nabywcę jako składnik ceny kwota podatku nieodpowiadająca przepisom prawa podatkowego jest świadczeniem nienależnym w rozumieniu art. 410 § 2 k.c. podlegającym zwrotowi przez podatnika wystawiającego fakturę VAT (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 22 marca 2002 r., I CKN 1344/99, OSNC 2003, nr 4, poz. 52; wyrok Sądu Najwyższego z dnia 27 lutego 2004 r., IV CK 293/03, OSNC 2005, nr 3, poz. 1). Wprawdzie bowiem, zgodnie z art. 108 ustawy o VAT, wystawca faktury jest obowiązany do zapłaty wykazanej kwoty podatku również wtedy, gdy jest ona wyższa od kwoty podatku należnego, nie ma jednak przeszkód, aby dokonał on usunięcia pomyłki w drodze wystawienia faktury korygującej. Sąd Apelacyjny podkreślił następnie, odwołując się do orzecznictwa sądów administracyjnych, że w wypadku umowy zawartej między stronami w dniu 6 stycznia 2005 r. miała zastosowanie stawka VAT 0% wynikająca z § 6 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. Nie przemawiała przeciwko temu przedstawiona przez pozwaną interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w W., gdyż nie jest ona powszechnie wiążąca. Przywołał ponadto wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w

sprawie C - 434/98, według którego zasada neutralności podatku od wartości dodanej wymaga, by podatek, który został nieprawidłowo zafakturowany, mógł być skorygowany, bez uzależnienia tej korekty od warunku działania wystawcy faktury w dobrej wierze. Sąd Apelacyjny nie podzielił poglądu pozwanej, aby przekazanie kwoty podatku VAT organom skarbowym powodowało według art. 409 k.c. wygaśnięcie obowiązku zwrotu naliczonego nieprawidłowo w fakturze podatku, gdyż nie nastąpiło tu bezproduktywne wyzbycie się nienależnego świadczenia, lecz zapłata kwot podatku w ramach uwolnienia się od obowiązku podatkowego podatnika.

Powódka w skardze kasacyjnej zaskarżyła wyrok Sądu Apelacyjnego w części dotyczącej pkt 1 i 3, zarzucając naruszenie prawa materialnego, mianowicie art. 41 ust. 1 ustawy o VAT i art. 93 Dyrektywy Rady UE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej 2006/11/WE, art. 108 ust. 1 i 2 ustawy o VAT, § 6 ust. 3 pkt 3 i § 23 rozp. MF z dnia 27 kwietnia 2004 r., art. 14k § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. -Ordynacja podatkowa (jedn. tekst: Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.; dalej „Ordynacja podatkowa”) i art. 409 k.c. oraz przepisów postępowania, mianowicie art. 244 § 1, art. 328 § 2 i art. 102 w związku z art. 391 § 1 k.p.c.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Zgodnie z art. 41 ust. 1 ustawy o VAT (kolejnych wersji tego przepisu obowiązujących w latach 2005-2008), podstawowa stawka podatku od towarów i usług wynosiła 22%, z wyjątkami określonymi w ustawie. Artykuł 41 ust. 16 ustawy o VAT upoważnił ministra właściwego do spraw finansów publicznych do obniżenia, w drodze rozporządzenia, stawki podatku m.in. do wysokości 0% dla dostaw niektórych towarów i świadczenia niektórych usług. Według § 6 ust. 1 rozp. MF z dnia 27 kwietnia 2004 r., stawka podatku wymieniona m.in. w art. 41 ust. 1 ustawy o VAT została obniżona do wysokości 0% przy świadczeniu usług przez zarejestrowanych podatników oraz imporcie usług, nabywanych za środki bezzwrotnej pomocy zagranicznej, o których mowa w ust. 3 i 4, jeżeli została zawarta pisemna umowa o świadczenie tych usług, zarejestrowana przez Urząd Komitetu Integracji Europejskiej.

Obniżenie podatku VAT do wysokości 0% zostało zatem uzależnione od spełnienia dwóch przesłanek: zawarcia umowy i jej zarejestrowania przez Urząd Komitetu Integracji Europejskiej. W okolicznościach niniejszej sprawy dnia 6 stycznia 2005 r. została zawarta między stronami umowa o roboty budowy budowlane. Umowa ta została jednak zarejestrowana przez Urząd Komitetu Integracji Europejskiej dnia 7 marca 2008 r. Z tego względu nie są trafne podniesione w skardze kasacyjnej zarzuty naruszenia art. 41 ust. 1 ustawy o VAT i § 6 ust. 3 pkt 3 rozp. MF z dnia 27 kwietnia 2004 r. (zresztą nie ma i nie było takiego przepisu), a także art. 93 Dyrektywy Rady UE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej 2006/11/WE, według którego do transakcji podlegających opodatkowaniu stosuje się stawkę, która obowiązuje „w momencie zaistnienia” (powinno być „w chwili”) zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego. W okolicznościach niniejszej sprawy takim zdarzeniem było wykonanie usługi przez pozwaną (art. 19 ust. 1 ustawy o VAT). Zarejestrowanie umowy przez Urząd Komitetu Integracji Europejskiej (§ 6 ust. 1 w związku z ust. 3 i 4 rozp. MF z dnia 27 kwietnia 2004 r.) było, według orzecznictwa sądów administracyjnych, decyzją administracyjną. Była to wprawdzie decyzja konstytutywna, ale skuteczna *ex tunc*, tzn. od chwili zawarcia umowy. Bez wątplenia zatem w odniesieniu do wiążącej strony umowy o roboty budowlane obowiązywała stawka VAT w wysokości 0%.

Pozwana w latach 2005-2008 wystawiła 14 faktur VAT określających stawkę podatku na 22%, a powódka spełniła świadczenia zgodnie z tymi fakturami. Pozwana zapłaciła podatek VAT według tej stawki, do czego była obowiązana na podstawie art. 108 ust. 1 i 2 ustawy o VAT. Następnie zaś odmówiła powódce zwrotu zapłaconego podatku VAT, powołując się na interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w W. z dnia 1 października 2008 r. Zawarte w tej interpretacji sformułowanie o braku gwarancji, że pozwana otrzyma zwrot nadpłaconego podatku, było trafne, a w konsekwencji bezprzedmiotowy jest podniesiony w skardze kasacyjnej zarzut naruszenia art. 14k § 1 Ordynacji podatkowej, który nie miał zastosowania w niniejszej sprawie. Zgodnie bowiem z § 23 ust. 1 rozp. MF z dnia 27 kwietnia 2004 r., zarejestrowanym podatnikom, którzy dokonują nabycia towarów i usług lub importu towarów za środki finansowe

bezpośrednio im przekazane na odrębny rachunek bankowy, na którym są ulokowane wyłącznie środki bezzwrotnej pomocy zagranicznej, o których mowa w § 6 ust. 3 i 4, przysługuje zwrot podatku naliczonego. Stosownie do tego przepisu, powódka mogła żądać zwrotu podatku bezpośrednio od właściwego urzędu skarbowego, a nie od pozwanej. Dlatego podniesione w skardze kasacyjnej zarzuty naruszenia § 23 ust. 1 w związku z § 6 ust. 3 rozp. MF z dnia 27 kwietnia 2004 r. oraz art. 108 ust. 1 i 2 ustawy o VAT są oczywiście uzasadnione.

W konsekwencji bezprzedmiotowy jest podniesiony w skardze kasacyjnej zarzut naruszenia art. 409 k.c. W niniejszej sprawie pozwana nie wzbogaciła się bez podstawy prawnej kosztem powódki, nie ma zatem żadnych przyczyn do tego, by rozważyć, czy rozporządzenie korzyścią na rzecz właściwego urzędu skarbowego przez pozwaną było „produktywne”, czy też „bezproduktywne”.

Nie są trafne podniesione w skardze kasacyjnej zarzuty naruszenia przepisów postępowania. Po pierwsze, zarzut naruszenia art. 244 § 1 k.p.c., sformułowany w kontekście pominięcia przez Sąd Apelacyjny dowodu w postaci interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w W. z dnia 1 października 2008 r., jest bezprzedmiotowy z tych samych przyczyn, co zarzut naruszenia art. 14k § 1 Ordynacji podatkowej. Po drugie, nie jest zasadny zarzut naruszenia art. 328 § 2 k.p.c., który może stanowić usprawiedliwioną podstawę skargi kasacyjnej tylko wtedy, gdy uzasadnienie zaskarżonego wyroku nie zawiera wszystkich koniecznych elementów bądź zawiera tak oczywiste braki, które uniemożliwiają kontrolę kasacyjną (por. np. orzeczenia Sądu Najwyższego z dnia 10 listopada 1998 r., III CKN 792/98, OSNC 1999, nr 4, poz. 83, oraz z dnia 8 października 1997 r., I CKN 312/97, z dnia 19 lutego 2002 r., IV CKN 718/00, z dnia 18 marca 2003 r., IV CKN 11862/00, z dnia 20 lutego 2003 r., I CKN 65/01, z dnia 22 maja 2003 r., II CKN 121/01, z dnia 9 marca 2006 r., I CSK 147/2005). Takich zaś zarzutów z pewnością nie można postawić zaskarżonemu wyrokowi Sądu Apelacyjnego. Po trzecie, zarzut naruszenia przez Sąd Apelacyjny art. 102 k.p.c. jest bezprzedmiotowy w związku z reformatoryjnym rozstrzygnięciem niniejszej sprawy przez Sąd Najwyższy.

Zarzuty naruszenia § 23 ust. 1 w związku z § 6 ust. 3 rozp. MF z dnia 27 kwietnia 2004 r. oraz art. 108 ust. 1 i 2 ustawy o VAT okazały się zatem oczywiście uzasadnione, natomiast pozostałe zarzuty naruszenia prawa materialnego i przepisów postępowania okazały się nietrafne albo bezprzedmiotowe.

Z przedstawionych powodów Sąd Najwyższy na podstawie art. 398¹⁶ § 1 k.p.c. orzekł, jak w sentencji.